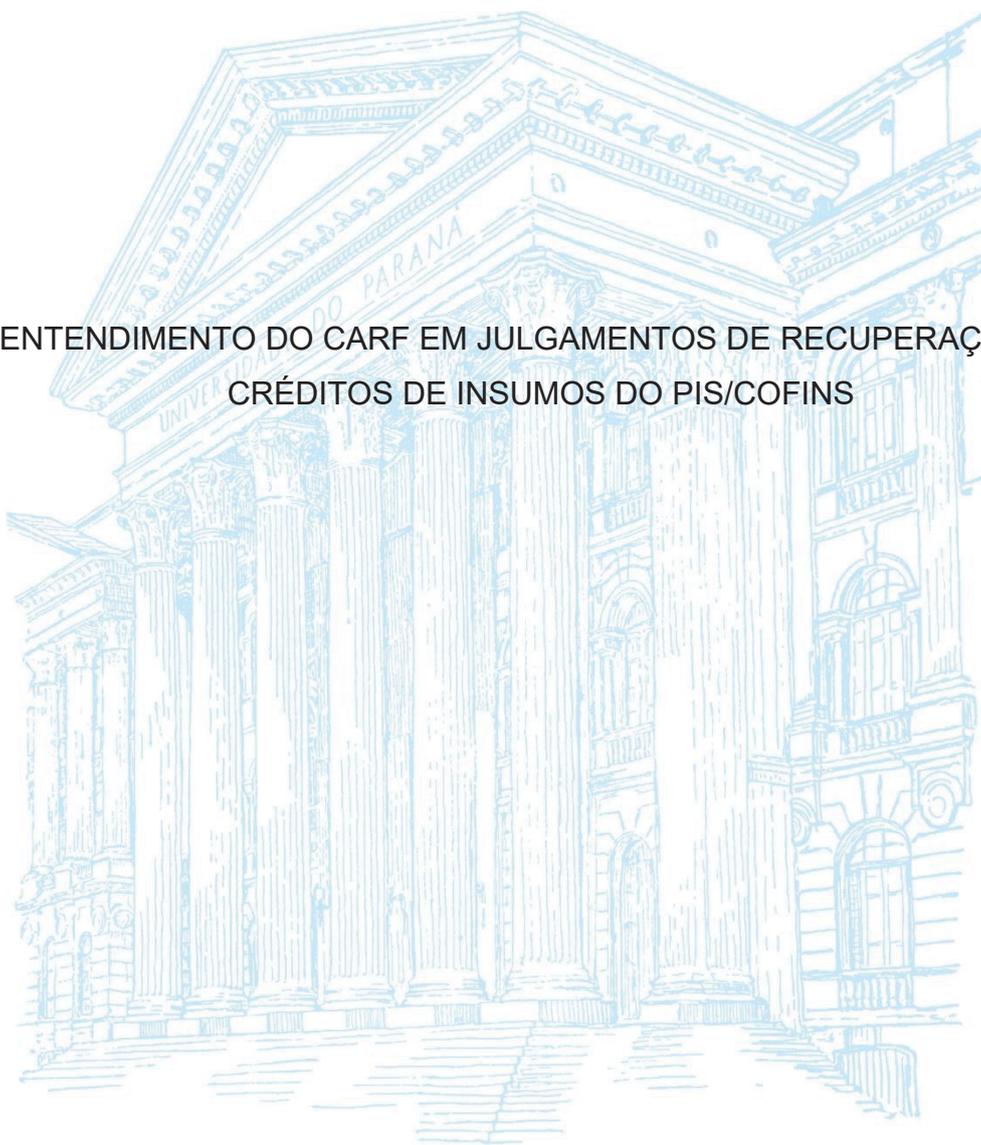


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JHONATAN VEIGA CARVALHO

ENTENDIMENTO DO CARF EM JULGAMENTOS DE RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS DE INSUMOS DO PIS/COFINS



CURITIBA

2024

JHONATAN VEIGA CARVALHO

ENTENDIMENTO DO CARF EM JULGAMENTOS DE RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS DE INSUMOS DO PIS/COFINS

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Alison Martins Meurer

CURITIBA

2024

AGRADECIMENTOS

Ao Profº. Alison Meurer, pela orientação, dedicação e paciência durante a confecção da pesquisa, pelo exemplo marcante de seu comprometimento com a dignidade humana. Aos professores e funcionários do Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária da Universidade Federal do Paraná, aos meus colegas e familiares, pela compreensão, apoio e amizade.

RESUMO

O presente relatório técnico-científico visou realizar uma análise dos julgamentos administrativos do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) acerca dos créditos dos insumos do PIS/COFINS. O objetivo geral foi mostrar por meio de doutrinas, jurisprudências, teses e artigos, primeiramente aqueles tributos que acabam compondo a mesma base de cálculo, passando pelas principais teses tributárias, desde o julgamento do tema 1067 do STF. As principais conclusões desta pesquisa se referem a viabilidade da recuperação desses créditos e, principalmente, analisar como o CARF vem decidindo acerca dos pedidos realizados administrativamente, possibilitando ou não a organização de fazer a utilização desses valores para o abatimento de tributos vencidos ou vincendos através da compensação, ou, restituir esses valores diretamente na conta do contribuinte. Ao final, conclui-se que existe um entendimento ténue entre quais insumos realmente são passíveis de recuperação, o que ainda gera muita discussão tanto administrativamente quanto judicialmente, obrigando, por vezes, os contribuintes a prestarem esclarecimentos acerca dos pedidos administrativos, mesmo quando aquele insumo já foi objeto de recuperação judicialmente.

Palavras-chave: PIS/COFINS. PIS. COFINS. Recuperação. Crédito Tributário. CARF. Insumos.

ABSTRACT

This technical-scientific report aimed to carry out an analysis of the judgments made by CARF (Administrative Council of Tax Appeals) administrators regarding PIS/COFINS input credits. The general objective is to show, through doctrines, jurisprudence, theses and articles, firstly those taxes that end up composing the same calculation basis, going through the main tax theses, since the judgment on topic 1067 of the STF. The main conclusions of this research refer to the feasibility of recovering these credits, and, mainly, to analyze how CARF has been deciding on requests made administratively, enabling or not the taxpayer to use these amounts to deduct taxes due or due through of compensation, or, refund these amounts directly to the taxpayer's account. In the end, it is concluded that there is a tenuous understanding between which inputs are actually subject to recovery, which still generates a lot of discussion both administratively, often forcing taxpayers to provide clarifications regarding administrative requests, even when that same input has already been subject to judicial recovery.

Keywords: PIS/COFINS. PIS. COFINS. Recovery. Tax Credit. CARF. Production inputs.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	6
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO	8
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO	8
1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA	9
2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	14
2.1 METODOLOGIA DE PESQUISA	14
2.2 DESCRIÇÃO E RESULTADOS DA AMOSTRA DE JULGADOS.....	15
2.3 ANÁLISE COMPARATIVA E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	18
2.4 PROPOSTA DE AJUSTES E RECOMENDAÇÕES.....	19
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	20
REFERÊNCIAS	22

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Desde a implementação da atual sistemática tributária brasileira os contribuintes enfrentam dificuldades em razão da sua complexidade e especificidade. A entrega de obrigações acessórias muitas vezes acarreta autuações e aumento nos recolhimentos, implicando diretamente na assertividade da arrecadação e no desenvolvimento das empresas, caracterizando um bloqueio no crescimento econômico. Em um país com o número de empresas e habitantes como o Brasil, é esperado que um certo grau de complexidade nas normas tributárias seja necessário. No entanto, tornar esta complexidade excessiva e desnecessária reduz a eficiência do sistema econômico, causando distorções entre os diferentes contribuintes, possibilitando evasões fiscais (ULPH, 2014 apud OLIVEIRA, 2023).

Uma das características mais evidentes neste aspecto é o fato de alguns tributos distintos incorporarem a mesma base de cálculo, levando objeto de discussão em Tribunais Superiores, à exemplo da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS (RE 574.706/PR).

Decorrentes deste mesmo tema, outras teses tributárias surgiram e, atualmente, passam por discussões judiciais. O Tema 1067 do STF é uma delas, o qual basicamente busca definir se o PIS e a COFINS devem compor suas próprias bases de cálculo. Sabe-se que as contribuições para o PIS e a COFINS são baseadas no faturamento mensal das empresas. No entanto, esses tributos são direcionados à União e não representam acréscimo patrimonial no cofre dos contribuintes, razão pela qual, da mesma forma em que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS, estes, também não devem compor suas próprias bases de cálculo.

A discussão não acaba aqui, além das teses mencionadas, para fins da não-cumulatividade, aquilo que for definido como insumo na atividade empresarial, também não deve compor a base de cálculo da seguridade social. Essa discussão se deve ao fato de que, em 22 de fevereiro de 2018, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR em sede de repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça definiu a seguinte tese sobre os insumos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – **para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.** (...) 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ - REsp nº 1.221.170 – PR. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. Data do Julgamento: 22/02/2018)

Deste modo, restou evidenciado que as disciplinas impostas pelas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, restringiram a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS (insumos).

Isso se deve ao fato de o voto da Ministra Regina Helena Costa (2018, p. 10):

[...] a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos implica ofensa imediata à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em consequência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco.

Ademais, fixa-se então a tese de que o conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância. O primeiro guarda relação com aquilo o qual o item – produto ou serviço – dependa intrínseca e fundamentalmente, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da prestação do serviço, ou que lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Já o segundo é identificável no item que integra o processo produtivo, seja pela singularidade da cadeia produtiva, seja pela imposição legal.

Portanto, de acordo com o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumo é construído por meio do cotejo dos critérios mencionados anteriormente – essencialidade e relevância – com o objeto social da empresa, sendo certo que aquilo que for considerado insumo é passível de dedução dos créditos relativos a custos e despesas.

Muito embora a tese fixada pelos tribunais superiores, alguns contribuintes ao pleitearem por créditos de insumos, acabam esbarrando em decisões contrárias ao entendimento jurisprudencial, pois tendem a buscar no âmbito administrativo a recuperação desses valores e o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) discricionariamente entende que o crédito tributário não é devido. O CARF é uma instância administrativa cujo possui importante função de julgar recursos contra decisões da Receita Federal relacionadas a questões fiscais.

1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

Mapear o entendimento do CARF em julgamentos de recuperação de créditos de insumos do PIS/COFINS.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

Em que pese o posicionamento e legislações expostas, o que realmente caracteriza como insumo para fins de créditos de PIS/COFINS ainda segue gerando discussões. Os insumos utilizados pelos contribuintes não são diretamente expressos na legislação, há a necessidade de uma interpretação, o que não afasta o direito ao crédito, mas gera a necessidade de verificação no caso a caso da existência ou não dos critérios de essencialidade e relevância previstos na decisão do STJ exposta acima.

Portanto, mapear o entendimento do CARF é importante, pois permite que as empresas compreendam as interpretações e decisões que influenciam a aplicação das normas tributárias, evitando surpresas e garantindo a conformidade. Isso, por sua vez, ajuda a direcionar um melhor planejamento tributário, possibilitando a identificação de oportunidades para a otimização fiscal e a minimização de riscos e autuações.

No tocante, destaca-se a existência de inúmeras Soluções de Consulta da Receita Federal, bem como posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dos Tribunais, que discutem a essencialidade ou relevância das despesas à luz das atividades desenvolvidas por cada seguimento e suas consideradas despesas, ratificando que a adoção de políticas de recuperação de crédito são fundamentais, pois possibilitam as empresas a recuperarem valores que, porventura, tenham sido pagos indevidamente, contribuindo para uma saúde financeira do negócio. Além disso, a implementação de uma robusta governança tributária é essencial para assegurar que todas as práticas fiscais estejam alinhadas com a legislação vigente, promovendo transparência e controle nas operações tributárias.

1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA

É notório que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não trazem com clareza e exatidão o alcance do termo insumo, por consequência, temos inúmeras discussões entre o Fisco e os contribuintes sobre o tema.

Diante deste contexto, busca-se definir através de três possíveis interpretações qual a mais adequada para a definição de insumo: (i) insumo como aquilo que entra em contato físico com a produção ou prestação de serviços – lógica do IPI; (ii) insumo como gastos necessários a atividades operacionais custos e despesas previstos na legislação do IRPJ; e (iii) insumo como aquilo que se envolve, fisicamente ou não, no processo produtivo.

Segundo a Art. 8º, § 4ª da IN SRF nº 404/2004 [...] entende-se como insumos aquilo que são:

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

- a) a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.
- b) Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicadas ou consumidas na produção ou fabricação do produto.

Além da definição mencionada, que já está estabelecida na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, também houve, nos últimos anos, um

avanço jurisprudencial que permitiu uma maior assertividade na classificação dos insumos. O Quadro 1 apresenta a fundamentação legal para a classificação dos diferentes tipos de insumos.

QUADRO 1 – INSUMO – AVANÇO JURISPRUDENCIAL

Encargo	Fundamentação
Alimentação, vale transporte e fardamento	Solução de divergência números 8/2006, 15/2008, 17/2008, 24/2008, 25/2008, 33/2008 e 43/2008
Direitos autorais	Solução de Divergência nº 14/2011
Equipamento de Proteção Individual (EPI)	Solução de Divergência nº 9/2011
Fretes para o transporte de produtos acabados ou em elaboração	Soluções de Divergência números 11/2007, 12/2008, 26/2008 e 2/2011
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e pedágio	Soluções de Divergência números 15/2007, 14/2008, 18/2008, 19/2008 e 20/2008
Telefonia para a execução de serviços contratados	Solução de Divergência nº 10/2011

FONTE: Elaborado pelo autor.

Deste modo, nota-se um avanço jurisprudencial, no sentido de que, aquilo que está descrito como encargo no Quadro 1, pode ser classificado como insumo e não irá compor a base de cálculo do PIS/COFINS em casos de empresas classificadas no regime da não-cumulatividade. Com isso, é possível o creditamento desses valores por meio da retificação das escriturações já entregues, requerendo de forma administrativa e, posteriormente se for o caso de o CARF decidir em sentido contrário, resguardar este direito judicialmente.

A essencialidade e a utilização também são aspectos que devem ser observados na classificação e identificação dos insumos. A seguir também é necessário evidenciar a questão do avanço no entendimento jurisprudencial a respeito do conceito de insumos:

ACÓRDÃO: 3401-002.547 – Data da decisão: 16/05/2014 – Necessidade da avaliação da essencialidade: “Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não cumulativos, é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim, geram crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais”.

ACÓRDÃO: 3101-001.606 – Data da decisão: 28/08/2014 – Dispensa de avaliação da necessidade: “Não cabe ao intérprete dimensionar a necessidade ou a essencialidade material dos bens e serviços adquiridos, mas tão somente verificar se foram ou não UTILIZADOS “na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens e produtos” inerentes à atividade submetida à não cumulatividade.”

As decisões elencadas mostram que os tribunais superiores buscam em palavras para a definição de insumos, como essas questões de essencialidade e relevância, visto que aquilo que se tem como “essencial” é um item “estrutural” do “processo produtivo” ou da “prestação do serviço” ou item cuja falta priva o serviço ou produto de “qualidade”, “quantidade” ou “suficiência” (“teste da subtração”). Além disso, outro ponto extremamente importante para definição deste conceito, é a questão da “relevância” pois é por meio de itens que embora não sejam “indispensáveis”, “integram o processo de produção” pela “singularidade” da cadeia produtiva ou “por imposição legal”

Destaca-se que o “teste da subtração” é definido pelo Ministro Mauro Campbell (2018) como os insumos dos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”.

Ao identificar os insumos, é possível realizar a análise acerca do creditamento dos insumos para o PIS e a COFINS. Inicialmente, cumpre esclarecer que o artigo 195 da Constituição Federal assim dispõe sobre o financiamento da seguridade social. In verbis:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
 I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...).
 b) a receita ou o faturamento; (...)
 IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003). (...).
 § 12 - A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003) .

As exações a que o dispositivo acima se refere, são o PIS e a COFINS, sendo que no plano infraconstitucional, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi instituída pela Lei nº 10.637/2002 (redação dada pela Lei nº 10.865/2004) e Lei nº 10.833/2003, respectivamente. Nestes termos, o artigo 3º dos supramencionados diplomas legais preveem:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.

Pois bem, transcorrida esta análise em relação ao PIS e a COFINS, cumpre analisar a abrangência do entendimento no âmbito judicial e administrativo (CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Conforme mencionado anteriormente, o conceito de insumo, no âmbito judicial, foi firmado quando do julgamento realizado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR. Na seara administrativa, o conceito de insumo foi objeto de discussão no parecer normativo COSIT nº 05/2018, o qual apresenta as repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O parecer normativo assim determina:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Diante disso, como também mencionado anteriormente, as Instruções Normativas da SRF nos 247/2002 e 404/2004, deixaram de surtir efeitos, tornando o creditamento do PIS e da COFINS possível e dentro dos ditames legais.

Logo, é nítido que a tomada de créditos nesta modalidade pode acarretar um maior fluxo de caixa para as empresas, sejam eles utilizados para compensar tributos vencidos ou vincendos, ou através de pedidos de restituição/ressarcimento. Ocorre

que, é de se ter em conta apenas à título exemplificativo lembrar a famosa discussão do CARF sobre a inclusão das despesas de marketing como insumo pela empresa VISA que teve, inclusive, posicionamento favorável ao contribuinte.

De todo modo, vale ainda ressaltar que no contrato social da empresa havia menção da atividade de prestação de serviços de assistência e condução de ações gerais de marketing relacionadas a divulgação e/ou promoção dos produtos da marca “VISA”. Além disso, nos contratos que foram firmados com os clientes, constava a vinculação de atividades ligadas à publicidade e marketing.

Tem-se que o tema realmente fez necessária análise mais minuciosa, esmiuçada, onde não só as escriturações do contribuinte foram analisadas, bem como demais documentos que compõem a sociedade, e, em vista disso, o CARF (2019) concluiu que “o contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de PIS no regime da não-cumulatividade”.

2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

2.1 METODOLOGIA DE PESQUISA

O presente estudo abordou uma metodologia qualitativa, com uma análise de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) focando na recuperação de créditos de insumos e PIS e COFINS. Esse método permitiu uma compreensão aprofundada das interpretações mais recentes do CARF, especialmente no que se refere à aplicação dos critérios de essencialidade e relevância para a caracterização de insumos, conforme decidido anteriormente pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial 1.221.170/PR.

Descrever as tendências interpretativas do CARF sobre a caracterização dos insumos, que podem ser considerados passíveis de creditamento para os tributos PIS e COFINS foi o objetivo da pesquisa, e, com isso, a análise de julgados proporciona uma visão das nuances e dos critérios interpretativos empregados pelo CARF ao tratar dos pedidos de recuperação de créditos tributários, fornecendo subsídios para o entendimento dos contribuintes sobre a forma de proceder para obter créditos administrativos com maior previsibilidade e segurança.

A coleta das informações do presente estudo foi realizada a partir do portal de acórdãos do CARF, selecionando-se julgados com datas de 2023 e 2024, especificamente da Terceira Seção de Julgamento.

Para a busca foram selecionados os seguintes termos: “PIS”, “COFINS” e “recuperação de crédito”, visando encontrar julgados relevantes para o tema em questão. Dessa forma, a pesquisa focou-se na análise de julgamentos recentes e diretamente relacionados à interpretação dos insumos no âmbito do PIS e da COFINS. Os julgados identificados foram organizados em categorias, conforme a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância. Cada julgado foi examinado, identificando-se os argumentos e os fundamentos que respaldam as decisões favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte. A seguir, são apresentados os detalhes dos acórdãos analisados e os critérios que nortearam a decisão.

2.2 DESCRIÇÃO E RESULTADOS DA AMOSTRA DE JULGADOS

O estudo direcionou a concentração em julgados proferidos pelo CARF no ano de 2024, em que a maior parte das decisões foi parcialmente favorável, e, 2023 onde a maioria dos julgados foram desfavoráveis. A escolha desse período específico foi baseada na atualização das práticas interpretativas do Conselho, pois decisões mais recentes refletem de maneira mais precisa a atual postura do CARF em relação à definição e à caracterização de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS. Para essa análise, foram selecionados julgados da Terceira Seção de Julgamento do CARF, uma vez que essa seção é a responsável por tratar das matérias inerentes à recuperação de créditos tributários. A seleção dos julgados incluiu aqueles que abordam diretamente a recuperação de crédito no âmbito do regime de não-cumulatividade, baseando-se em critérios relacionados à interpretação de insumos à luz dos princípios de essencialidade e relevância, estabelecidos tanto pelo CARF quanto pelo STJ.

Ao todo, 30 julgados foram selecionados como representativos para a análise qualitativa, e esses julgados foram avaliados individualmente, e suas decisões foram categorizadas conforme o reconhecimento ou não dos insumos como passíveis de creditamento. A Tabela 1 resume a distribuição dos julgados entre decisões parciais e desfavoráveis.

TABELA 1 – DISTRIBUIÇÃO DOS JULGADOS ANALISADOS

Tipo do processo	Número do processo
Decisões Parciais	10
Ementa: PIS não cumulativo. Créditos relativos ao frete tributado, pago para a aquisição de insumos.	10640.901283/2012-79
Ementa: COFINS não cumulativo. Créditos relativos ao frete tributado, pago para a aquisição de insumos.	10640.901285/2012-68
Ementa: COFINS não cumulativo. Créditos relativos à venda de mercadorias, pagos para aquisição de insumos.	10314.720036/2019-41
Ementa: PIS não cumulativo. Créditos relativos à alimentação, cesta básica, uniformes e vestuários, assistência médica e odontológica, pago para aquisição de insumos	16366.003264/2007-91
Ementa: COFINS não cumulativo. Créditos relativos à natureza jurídica de redução de custos.	11516.720061/2012-45
Ementa: COFINS não cumulativo. Créditos relativos à alimentação, cesta básica, uniformes e vestuários, assistência médica e odontológica, pago para aquisição de insumos	16366.003270/2007-48
Ementa: COFINS não cumulativo. creditamento. insumos. alimentação. cesta básica. uniformes e vestuários. assistência médica e odontológica, pagos para aquisição de insumos.	16366.003271/2007-92
Ementa: PIS não cumulativo. creditamento. insumos. alimentação. cesta básica. uniformes e vestuários. assistência médica e odontológica, pagos para aquisição de insumos.	16366.003265/2007-35

Tipo do processo	Número do processo
Ementa: PIS não cumulativo. Creditamento. Insumos. Alimentação. Cesta básica. Uniformes e vestuários. Assistência médica e odontológica.	16366.003263/2007-46
Ementa: COFINS não cumulativo. Creditamento. Insumos. Alimentação. Cesta básica. Uniformes e vestuários. Assistência médica e odontológica.	16366.003269/2007-13
Decisões Desfavoráveis	20
Ementa: PIS não cumulativo. cancelamento de passivo. receita. dedução da base de cálculo.	10845.722334/2013-82
Ementa: COFINS não cumulativo. Regime da não-cumulatividade. Cancelamento de passivo. Receita. Dedução da base de cálculo. inadmissibilidade.	10845.723835/2014-67
Ementa: COFINS não cumulativo. Creditamento de ISSQN da base de cálculo do PIS/COFINS. impossibilidade.	13876.000563/2006-44
Ementa: PIS não cumulativo. Excedente de estoque, sucata e lubrificantes pagos para aquisição de insumos.	10980.720878/2013-55
Ementa: COFINS não cumulativo. Excedente de estoque, sucata e lubrificantes pagos para aquisição de insumos.	10980.720879/2013-08
Ementa: COFINS não cumulativo. Transporte de produtos acabados entre estabelecimentos pagos para aquisição de insumos.	13005.720608/2010-36
Ementa: COFINS não cumulativo. Transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, pagos para aquisição de insumos. Impossibilidade.	13005.721023/2010-33
Ementa: COFINS não cumulativo. Conceito de receita. Bonificações. Pagos para aquisição de insumos.	10980.915806/2012-11
Ementa: COFINS não cumulativo. Conceito de receita. Bonificações. Pagos para aquisição de insumos.	10980.915805/2012-69
Ementa: COFINS não cumulativo. Conceito de receita. Bonificações. Pagos para aquisição de insumos.	10980.915801/2012-81
Ementa: COFINS não cumulativo. Conceito de receita. Bonificações. Pagos para aquisição de insumos.	10980.915802/2012-25
Ementa: COFINS não cumulativo. Conceito de receita. Bonificações. Pagos para aquisição de insumos.	10980.915803/2012-70
Ementa: COFINS não cumulativo. Conceito de receita. Bonificações.	10980.915804/2012-14
Ementa: COFINS não cumulativo. Verba de propaganda cooperada. Dedução da base de cálculo. Impossibilidade.	16682.721016/2019-86
Ementa: COFINS não cumulativo. Verba de propaganda cooperada. Dedução da base de cálculo. Impossibilidade.	16682.721010/2019-17
Ementa: COFINS cumulativo. Receita. Royalty. Exclusão. Impossibilidade.	11065.720176/2015-38
Ementa: COFINS não cumulativo. Exclusão do ISSQN da base de cálculo da COFINS. Impossibilidade.	13609.001304/2009-33
Ementa: COFINS não cumulativo. Creditamento sobre selo de controle. Exclusão. Impossibilidade.	19647.003303/2007-91
Ementa: PIS não cumulativo. Ônus da prova. declaração de compensação	10980.900817/2019-65
Ementa: PIS não cumulativo. Ônus da prova. declaração de compensação.	10980.900816/2019-11
Total	30

FONTE: CARF (2024).

No âmbito do CARF, a definição de insumos para fins de PIS/COFINS é um tema complexo e ainda em debate. Os critérios de essencialidade e relevância são

empregados como base para determinar se um item pode ser considerado insumo e, assim, qualificar-se para o creditamento. Esses critérios foram formalmente adotados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial 1.221.170/PR, uma decisão que passou a ser amplamente utilizada nas interpretações de instâncias inferiores (STJ, 2018). A seguir, vide uma melhor exemplificação do entendimento teórico a respeito desses critérios:

1. **Critério de Essencialidade:** Segundo o STJ (2018), um insumo é essencial quando é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. No entendimento do CARF, esse critério é utilizado para definir insumos que estejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa, ou sejam elementos estruturais e inseparáveis da prestação de serviços. Exemplos de insumos considerados essenciais incluem matérias-primas, embalagens e equipamentos de proteção individual (EPIs), quando são imprescindíveis para garantir a segurança dos trabalhadores em uma linha de produção.
2. **Critério de Relevância:** Esse critério abrange insumos que, mesmo não sendo essenciais, são relevantes para a operação devido a fatores específicos do processo produtivo ou da cadeia de valor da empresa. No âmbito do CARF, a relevância de um item é analisada caso a caso, considerando se o item agrega valor à operação, ou é requerido por questões legais ou regulamentares.
3. **Instruções Normativas da Receita Federal:** O conceito de insumo foi inicialmente delimitado pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que estabeleciam uma interpretação restritiva sobre o que poderia ser considerado insumo. Essas instruções, no entanto, foram amplamente criticadas pelo STJ, e, com a decisão do Recurso Especial 1.221.170/PR, ampliou-se o entendimento sobre insumos. O CARF, embora faça referências a essas instruções, tende a aplicar os critérios de essencialidade e relevância como parâmetros determinantes.

Ocorre que, esses critérios possuem implicações diretas e significativas para os contribuintes, pois definem quais despesas podem gerar créditos de PIS e COFINS e qual é a documentação necessárias para tal comprovação de essencialidade e/ou relevância de um item.

A análise dos 30 julgados revelou uma tendência geral no CARF de adotar uma postura mais restritiva na interpretação de insumos, com maior frequência de decisões desfavoráveis aos contribuintes. O entendimento do Conselho reflete uma preferência por insumos diretamente envolvidos no processo produtivo das empresas, o que exclui despesas administrativas ou operacionais não diretamente relacionadas à produção.

Observou-se que cerca de 66,66% dos julgados resultaram em decisões desfavoráveis ao contribuinte, enquanto 33,34% foram parcialmente favoráveis, admitindo o crédito para determinados insumos.

No tocante, dentre as inúmeras decisões do CARF a respeito desses créditos, alguns pleitos de insumos são frequentemente negados, como por exemplo o caso de telefonia para a execução de serviços contratados (Solução de Divergência nº 10/2011) que houvera a desclassificação dos mesmos, pois não estavam diretamente ligados ao processo produtivo do contribuinte. A decisão ressaltou que tais serviços poderiam ser substituídos por outros meios sem prejudicar o andamento da operação, descaracterizando sua essencialidade. Outro ponto de destaque entre as decisões mencionadas foi a respeito dos serviços de transporte de produtos acabados (Soluções de Divergência números 11/2007, 12/2008, 26/2008 e 2/2011), pois o CARF também negou crédito referente ao transporte de produtos acabados para o consumidor final, justificando que o processo produtivo já havia sido concluído. Dessa forma, o transporte para o cliente não constituía insumo essencial à produção, sendo considerado apenas uma etapa de logística.

2.3 ANÁLISE COMPARATIVA E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A comparação entre o entendimento do CARF e do STJ revelou diferenças importantes. Enquanto o STJ tende a interpretar os insumos de forma mais abrangente, considerando o contexto operacional e a contribuição dos insumos para atividade fim da empresa, o CARF adota uma postura mais conservadora. Isso gera uma divergência significativa, especialmente em casos que envolvem despesas indiretas, como marketing e telefonia (STJ, 2018; CARF, 2023).

Essa discrepância cria insegurança para os contribuintes, pois podem obter decisões favoráveis judicialmente, mas enfrentar a restrições na esfera administrativa. A interpretação mais restritiva do CARF limita o uso de créditos tributários por parte das empresas, especialmente em setores que utilizam insumos não diretamente vinculados ao processo produtivo.

Os resultados sugerem que o CARF mantém uma postura conservadora em relação ao conceito de insumos, favorecendo uma interpretação restritiva que limita a possibilidade de aproveitamento de créditos. Isso tem implicações práticas para empresas que dependem do reconhecimento de insumos para o planejamento tributário, uma vez que devem reunir provas robustas para justificar a essencialidade dos itens. A análise dessas decisões revela que há uma lacuna interpretativa significativa entre o entendimento do CARF e a jurisprudência do STJ, o que gera

incertezas e torna o processo de recuperação de crédito mais desafiador para as empresas. Contribuintes de setores com alta dependência de insumos indiretos, como marketing, enfrentam dificuldades adicionais para comprovar o direito ao crédito, mesmo quando os itens são essenciais para suas operações.

2.4 PROPOSTA DE AJUSTES E RECOMENDAÇÕES

Para mitigar os riscos associados à recuperação de créditos de insumos, recomenda-se que as empresas implementem práticas de documentação rigorosa e detalhada. Além disso, é importante que mantenham registros contábeis e documentos de suporte para cada insumo, pois isso é fundamental para a defesa da recuperação e uso de créditos em âmbito administrativo.

Outra recomendação é o desenvolvimento de políticas internas de categorização de insumos, que permitam uma identificação clara dos itens considerados essenciais e relevantes para a atividade fim da empresa. Tais políticas ajudam a garantir a conformidade com os critérios do CARF e facilitam a defesa de suas práticas em caso de auditorias fiscais (STJ, 2018; CARF, 2023).

Em suma, o estudo evidencia que a postura do CARF sobre a caracterização de insumos ainda é majoritariamente restritiva, limitando o crédito para itens diretamente envolvidos no processo produtivo. As empresas enfrentam desafios para assegurar o direito ao crédito de insumos indiretos, especialmente em setores que dependem de atividades de suporte e despesas operacionais. Recomenda-se uma maior harmonização entre órgãos administrativos e judiciais para promover a previsibilidade e a segurança jurídica no aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este relatório técnico científico teve como objetivo mapear o entendimento do CARF em julgamentos de recuperação de créditos de insumos do PIS/COFINS. Esta análise teve como foco os julgados da Terceira Câmara de Julgamento (2023 e 2024) e discute como o CARF aplicou os critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. A pesquisa demonstra que o CARF adota postura restritiva ao conceito de insumos e limita a utilização de créditos tributários, o que afeta diretamente o planejamento tributário das empresas. Ao longo do estudo, é possível constatar que o CARF tende a considerar como insumos apenas aqueles itens que tenham relação direta e significativa com os processos produtivos das empresas. Esta interpretação é limitada relativamente à posição do STJ, que assume uma visão mais ampla e favorável ao contribuinte ao considerar os insumos indiretos sujeitos a crédito, na medida em que sejam relevantes para o funcionamento da atividade econômica.

As diferenças nos entendimentos administrativos e judiciais criam insegurança jurídica para os contribuintes, que podem obter decisões judiciais favoráveis, mas enfrentam dificuldades administrativas na recuperação dos créditos. Ocorre que, frequentemente o CARF nega créditos para despesas de natureza operacional ou administrativa (como marketing e telefonia), ainda que algumas dessas despesas sejam consideradas críticas para os modelos de negócios de algumas empresas. Isso destaca a necessidade de os contribuintes adotarem um planejamento tributário cuidadoso e fornecerem documentação confiável que demonstre a relevância dos insumos operacionais, atendendo aos critérios de necessidade exigidos pelo CARF.

Dado o impacto desta restrição interpretativa nos fluxos de caixa e na competitividade das empresas, este estudo recomenda que os conselhos administrativos harmonizem as suas práticas interpretativas com a jurisprudência do STJ para proporcionar aos contribuintes maior previsibilidade e segurança jurídica. Essa harmonização ajudará a reduzir o número de litígios fiscais e a evitar um atraso nos processos judiciais, melhorando assim o ambiente empresarial.

As limitações desse estudo consistem no período em que a pesquisa foi realizada, pois foram analisados apenas os anos de 2023 e 2024, bem como não

foram realizadas as análises de processos judiciais e julgados do STJ especificamente.

Por fim, o estudo reconhece que o conceito de insumos é dinâmico e continuará a evoluir conforme novas atividades econômicas e modelos de negócio se desenvolvem. Futuros estudos poderão ampliar esta análise, considerando decisões mais recentes e analisando como a evolução jurisprudencial do STJ pode influenciar a interpretação do CARF no longo prazo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no regime de incidência não cumulativa. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 20, 22 nov. 2002.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004**. Dispõe sobre a apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no regime de incidência não cumulativa. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 10, 15 mar. 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**. Relator: **Min. Napoleão Nunes Maia Filho**. Brasília, DF: STJ, 22 fev. 2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br>. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão nº 3401-002.547**. Data da decisão: 16 mai. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170 / SP**. Relatora: **Ministra Regina Helena Costa**. Julgado em: [data do julgamento].

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão nº 3101-001.606**. Data da decisão: 28 ago. 2014.

BRASIL. Ministério da Economia. **Acórdãos sobre recuperação de crédito de PIS e COFINS**. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard4_replica_n20/browse?&&fq=ano_sessao_s%3A%222023%22&q=pis+cofins+%22recupera%C3%A7%C3%A3o+de+cr%C3%A9dito%22&fq=secao_s:%22Terceira+Se%C3%A7%C3%A3o+De+Julgamento%22. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Institui a não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep. Redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10.637.htm. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Institui a não cumulatividade da contribuição para o COFINS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 out. 2024.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdãos sobre recuperação de créditos de PIS/COFINS na Terceira Seção de Julgamento –**

2023. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard4_replica_n20/browse?&&fq=ano_sessao_s%3A%222023%22&q=pis+cofins+%22recupera%C3%A7%C3%A3o+de+cr%C3%A9dito%22&fq=secao_s:%22Terceira+Se%C3%A7%C3%A3o+De+Julgamento%22. Acesso em: 28 out. 2024.

LEHMANN, Fátima. **Exclusão do PIS/COFINS da própria base de cálculo: entenda como funciona.** Lehmann Advogados. Disponível em: <https://lehmann.adv.br/exclusao-do-pis-cofins-da-propria-base-de-calculo-entenda-como-funciona/>. Acesso em: 28 out. 2024.

PIMENTA, Wellington H. Costa. **Parecer Jurídico sobre PIS/COFINS – Insumos e Exclusão do ICMS da Base de Cálculo.** Curitiba, 3 set. 2024.

OLIVEIRA, Julia Peçanha Messias. **Complexidade do Sistema Tributário Brasileiro: Como a Composição da Carga Tributária Afeta o Produto Interno Bruto.** Campo dos Goytacazes. 2023.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Base de Cálculo de Tributos. Portal Tributário.** Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/tributario/base-de-calculo-de-tributos.htm>. Acesso em: 28 out. 2024.

SENADO FEDERAL. **Artigo 154 da Constituição Federal de 1988.** JusBrasil. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10668839/artigo-154-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em: 28 out. 2024.

ULPH, D. Measuring tax complexity. **School of Economics & Finance Discussion Paper**, nº 1417, University of St Andrews, 2014, pp. 1-13.